

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS NOS ÚLTIMOS QUINZE ANOS

DULCIANE MONTEIRO

DULCIANE MONTEIRO

A EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS NOS ÚLTIMOS QUINZE ANOS

Monografia apresentada à Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.


FLORIANÓPOLIS 2003

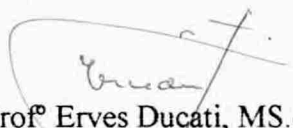
DULCIANE MONTEIRO


A EVOLUÇÃO DOS TRBITOS FEDERAIS NOS ÚLTIMOS QUINZE ANOS

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota 9,00, atribuída pela banca constituída pelo(a) orientador(a) e membros abaixo:


Compuseram a banca:


Prof.º Nivaldo João dos Santos, M.S.c 9,40


Prof.º Erves Ducati, MS.c 8,00


Prof.º Luiz Alberton, Dr. 9,05

FLORIANÓPOLIS 2003


Prof. Luiz Felipe Ferreira, M.S.c.
Coordenador de monografia do CCN.

AGRADECIMENTOS

A minha família, começando pelos meus pais, Hildebrando e Dulcinê, pela educação, e por estarem comigo em todos os momentos importantes.

A minha “boadrasta”, que vem me acompanhando e me incentivando com muita sabedoria.

Aos meus irmãos, Felipe e João, por estarem sempre do meu lado.

Ao meu namorado, Alex, por me proporcionar tanta felicidade.

Às minhas meio irmãs Mari e Jô, que a cada dia que passa se tornam mais companheiras.

A alguém muito especial, com quem muito aprendi, alguém que nunca esquecerei.

Ao meu professor, orientador e querido amigo Nivaldo, paciência, amizade e carinho a mim dedicados.

Aos meus amigos e colegas de turma, pelos momentos que nunca serão esquecidos, em especial: Cris, Soraya, Tiago, Rodrigo e Claudine.

A todos que fazem parte da minha vida.

SUMÁRIO

RESUMO

LISTA DE TABELAS E QUADROS

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

1	INTRODUÇÃO.....	10
1.1	TEMA.....	10
1.2	PROBLEMA.....	10
1.3	OBJETIVOS.....	10
1.3.1	Objetivo Geral.....	10
1.3.2	Objetivos Específicos.....	10
1.4	JUSTIFICATIVA.....	11
1.5	METODOLOGIA.....	11
1.6	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	12
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	14
2.1	ESPÉCIES DE TRIBUTOS.....	14
2.1.1	Aspectos Gerais.....	14
2.1.2	Impostos.....	15
2.1.2.1	Classificação dos Impostos.....	16
2.1.3	Taxas.....	17
2.1.4	Contribuição de Melhoria.....	18
2.1.5	Empréstimo Compulsório.....	20
2.1.6	Contribuições Especiais.....	21

2.2	EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	22
2.2.1	Aspectos Preliminares.....	23
2.2.2	Não-incidência Tributária.....	24
2.2.3	Isenção.....	25
2.2.4	Imunidade.....	25
3	EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS.....	27
3.1	ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS.....	27
3.1.1	Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	27
3.1.1.1	Imposto de Renda – Lucro Real.....	27
3.1.1.2	Imposto de Renda – Lucro Presumido.....	29
3.1.1.3	Imposto de Renda – Lucro Arbitrado.....	31
3.1.1.4	Imposto de Renda – SIMPLES.....	33
3.1.2	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	37
3.1.2.1	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Lucro Real.....	38
3.1.2.2	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – Lucro Presumido e Arbitrado.....	38
3.1.2.3	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – SIMPLES.....	39
3.1.3	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.....	39
3.1.4	Programa de Integração Social.....	42
3.1.5	A Reforma Tributária.....	45
4	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	49
5	REFERÊNCIAS.....	51

RESUMO

Dulciane Monteiro

Departamento de Ciências Contábeis

Professor orientador: Nivaldo João dos Santos M S.c

Título: A evolução dos tributos federais nos últimos quinze anos

Este trabalho visa responder questionamentos, face ao ambiente de mudanças políticas e a grande expectativa em relação à reforma tributária, o que contribui para um melhor planejamento tributário e para o debate nacional sobre a necessidade de diminuição da carga tributária incidente sobre a produção.

A presente monografia trata da evolução dos tributos federais: Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, nos últimos quinze anos. O estudo inicia-se com uma revisão bibliográfica, destacando as espécies de tributos e seus aspectos gerais, o que permite que os tributos em estudo sejam identificados e entendidos de acordo com suas classificações. Após, apresenta a evolução desses tributos, definindo-os e demonstrando através de alíquotas e bases de cálculo, a crescente elevação da carga tributária incidente sobre a produção.

Palavras-chave: Tributos Federais, evolução, alíquotas.

LISTA DE TABELAS E QUADROS

Tabela 1 – Presunção do Lucro.....	30
Tabela 2 – Percentuais de arbitramento aplicados sobre a receita bruta.....	32
Tabela 3 – Percentual aplicado sobre a receita bruta – microempresa (ME) em geral.....	34
Tabela 4 – Estabelecimentos de ensino e outros – ME.....	34
Tabela 5 – Percentual aplicado sobre a receita bruta – empresa de pequeno porte (EPP) em geral.....	35
Tabela 6 – Estabelecimentos de ensino e outros – EPP.....	35
Quadro 1 – Evolução das alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	36
Quadro 2 - Evolução das alíquotas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	39
Quadro 3 - Evolução das alíquotas da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.....	41
Quadro 4 – Evolução das alíquotas do Programa de Integração Social.....	43

LISTA DE TABELAS E QUADROS

Tabela 1 – Presunção do Lucro.....	30
Tabela 2 – Percentuais de arbitramento aplicados sobre a receita bruta.....	32
Tabela 3 – Percentual aplicado sobre a receita bruta – microempresa (ME) em geral.....	34
Tabela 4 – Estabelecimentos de ensino e outros – ME.....	34
Tabela 5 – Percentual aplicado sobre a receita bruta – empresa de pequeno porte (EPP) em geral.....	35
Tabela 6 – Estabelecimentos de ensino e outros – EPP.....	35
Quadro 1 – Evolução das alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....	36
Quadro 2 - Evolução das alíquotas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	39
Quadro 3 - Evolução das alíquotas da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.....	41
Quadro 4 – Evolução das alíquotas do Programa de Integração Social.....	43

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo são abordados os aspectos gerais da elaboração da monografia, a fim de proporcionar uma melhor visualização do seu conteúdo, explanando o tema, o problema, os objetivos, a justificativa, a metodologia e a organização do estudo.

1.1 TEMA

O presente trabalho trata da evolução dos tributos federais: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), nos últimos quinze anos.

1.2 PROBLEMA

Face ao ambiente de mudanças políticas, com ênfase no aspecto social, freqüentemente a sociedade questiona: houve evolução da carga tributária relativamente a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, para Pessoa Jurídica?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

A presente monografia tem como objetivo geral analisar a evolução dos tributos federais das pessoas jurídicas nos últimos quinze anos.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral, pretende-se alcançar os seguintes objetivos específicos:

a) conceituar os tributos federais envolvidos na pesquisa: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

- b) identificar as alíquotas e bases de cálculo dos referidos tributos;
- c) analisar a evolução dos tributos em questão nos últimos quinze anos;

1.4 JUSTIFICATIVA

Ao escolher um tema para desenvolver uma pesquisa é importante que o pesquisador tenha afinidade e interesse pelo assunto escolhido. Geralmente o pesquisador escolhe o tema por acreditar que deve ser realmente discutido e estudado, e que o seu fruto possa contribuir de alguma forma para a sociedade.

O tema escolhido para esta pesquisa visa responder questionamentos sobre um assunto de importância na vida nacional, em especial no meio empresarial, visto a grande expectativa em relação à reforma do Sistema Tributário, que hora é reclamada no Congresso Nacional.

Os meios de comunicação e noticiários anunciam elevação de alíquotas dos impostos federais, mas a sua percepção não aparece objetivamente através de algum estudo.

Dessa forma, além deste trabalho trazer elementos para um melhor planejamento tributário, contribui para o debate nacional sobre a necessidade de diminuição da carga tributária sobre a produção.

1.5 METODOLOGIA

O conhecimento científico é obtido de modo racional, e tem sua veracidade através da experimentação e da razão. É uma das maneiras pela qual pode-se confirmar nosso conhecimento é através da pesquisa. Para Gil (1996, p.19), “Pode-se definir pesquisa como o procedimento racional e sistemático que tem por objeto proporcionar respostas aos problemas propostos”.

Dentre os diversos tipos de pesquisa científica foi escolhido para a confecção desta pesquisa a monografia, que é definida:

Entende-se a montagem de um relatório formal de uma investigação técnica, científica ou acadêmica. Ele pode assumir a forma de um trabalho final de uma disciplina ou curso, um ensaio lido em um seminário, um artigo para uma revista técnica, um relatório de uma investigação ou experimentação científica, uma dissertação ou tese de obtenção de um grau acadêmico, ou ainda um parecer técnico. (BÉRNÍ 2002, p.60)

Para atingir os objetivos propostos nesta pesquisa, foi realizado um estudo teórico, basicamente de pesquisa bibliográfica descritiva, que utilizará como fontes: livros, artigos, dissertações e legislação pertinente ao assunto.

A pesquisa constará de duas partes. Na parte inicial foi feita uma coleta de material, análise e leitura do que mais interessar ao tema da pesquisa.

E na parte seguinte foi realizada análise visando demonstrar a evolução dos tributos federais já citados.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

A presente monografia encontra-se dividida em quatro capítulos. O primeiro refere-se à introdução do trabalho, onde são apresentados o tema, o problema da pesquisa realizada, os objetivos que se pretende alcançar, a justificativa para a realização do trabalho, a metodologia empregada na elaboração da monografia e a organização do estudo realizado.

No segundo capítulo, é apresentada a fundamentação teórica, onde se faz um breve estudo sobre as espécies de tributos, de modo que facilite a compreensão destes, para que os objetivos desta monografia sejam atingidos. O terceiro capítulo define cada tributo e mostra a evolução das respectivas alíquotas.

Por fim, o quarto capítulo apresenta as conclusões finais da pesquisa e as propostas para novos trabalhos sobre o tema abordado, já que este tema está em ampla discussão em âmbito nacional.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

2.1.1 Aspectos Gerais

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3º, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou em cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo a classificação jurídica dos tributos, existem várias espécies tributárias, sendo que cada uma delas apresentam peculiaridades inerentes a cada tipo de tributo. Mas como a definição do art. 3º do CTN é ampla, qualquer espécie tributária estará compreendida nesta.

A Constituição Federal, em seu art. 145, classifica os tributos nas seguintes espécies:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Como observa-se, a Constituição Federal em seu art. 145, classifica os tributos em três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Porém, não se pode deixar de mencionar duas subespécies tributárias enumeradas pela Carta de 1988, que são as contribuições sociais (art.149) e os empréstimos compulsórios (art.148). Outra classificação dada aos tributos os denomina de vinculados e não vinculados.

Nesse sentido:

A principal classificação dos tributos os denomina vinculados ou não vinculados, sendo feita a partir da análise da hipótese de incidência descrita em lei, sendo vinculados os tributos que têm por base uma atividade estatal e não vinculados aqueles que independem da atividade estatal. (ATALIBA 1999, p.116)

Tendo como base a classificação anteriormente exposta, pode-se afirmar que os impostos consistem de uma espécie de tributo não vinculada, pois a constituição de seu fato gerador independe de atividade estatal. No caso das taxas e da contribuição de melhoria, exige-se atividade estatal para seu surgimento, classificados então como tributos vinculados.

As subespécies tributárias, empréstimo compulsório e contribuições sociais, de acordo com o previsto em lei, podem ser classificados como vinculadas ou não vinculadas, dependendo exclusivamente, da necessidade ou não da atuação estatal.

2.1.2 Impostos

Os impostos são considerados uma das mais importantes fontes de recursos do Poder Público, pois são uma fonte permanente de recursos financeiros. Independem da atuação da Administração Pública para que se concretize seu fato gerador, portanto, são de espécie tributária não vinculada à atividade estatal.

Define imposto como:

Aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculado a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo. (FABRETTI 1997, p.118)

Deve-se salientar que os impostos consistem de uma forma de captação de riqueza do contribuinte para o Estado, respeitando a capacidade econômica do contribuinte, de acordo com o princípio da capacidade contributiva.

Este princípio está disposto na Constituição Federal, no art. 145:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado a administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Portanto, quanto maior for o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, mais imposto irá pagar.

2.1.2.1 Classificação dos Impostos

Os impostos podem ainda ser classificados em reais e pessoais. No caso dos pessoais, temos que conhecer as principais características pessoais do contribuinte, como idade, estado civil, número de dependentes e outras, para que então a alíquota possa ser fixada. Neste caso, leva-se em conta principalmente a capacidade contributiva do indivíduo.

Já nos impostos reais o contribuinte é gravado, baseando-se em caracteres objetivos da hipótese de incidência, não importando a capacidade contributiva de cada pessoa.

Os impostos ainda podem ser classificados em:

- a) fixos, quando o contribuinte paga uma cota fixa, independentemente da sua capacidade contributiva individual;
- b) proporcionais, quando a alíquota fiscal é uniforme e invariável. Porém, quanto maior for a base de cálculo maior será o tributo;

c) progressivos, quando a alíquota é variável, se a base de cálculo variar, variará também a alíquota.

2.1.3 Taxas

As taxas são uma espécie tributária com seu fato gerador vinculado a uma atividade estatal específica, portanto uma prestação pecuniária e compulsória, que pode ser um serviço público ou o exercício do poder de polícia.

O artigo 77 do Código Tributário Nacional conceitua taxas como:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o Exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que corresponderam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.

Deduz-se que ocorre a hipótese de incidência das taxas em dois casos apenas, quando ocorre prestação de serviço público ou quando é exercido o poder de polícia. Por exercício do poder de polícia entende-se o poder de vigilância de todos os setores da atividade humana passíveis de fiscalização pelo poder público.

Outro aspecto a salientar é o fato de não necessitar da efetiva utilização do serviço prestado ou posto à disposição para concretizar seu fato gerador. Pode-se então, considerar a taxa como uma receita pública derivada e compulsória pela qual o Estado vai se ressarcir de despesas oriundas de serviços postos à disposição do contribuinte.

2.1.4 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é uma espécie tributária vinculada à realização de alguma obra pública, só poderá ser cobrada em virtude de obras públicas que tragam valorização imobiliária para o contribuinte.

Esta matéria está disciplinada no art. 81 do Código Tributário Nacional:

A Contribuição de melhoria é cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite individual o acréscimo de valor da obra para resultar para cada imóvel beneficiado.

Dessa forma:

Contribuição de melhoria não se confunde com imposto. A hipótese de incidência deste é um fato qualquer, presumivelmente indicador de capacidade contributiva da pessoa que é, pela lei, posta na situação de sujeito passivo. Também não se confunde com a taxa, que financeiramente serve de instrumento de cobertura de despesa feita pelo Estado, relativamente à pessoa posta, pela lei, como contribuinte. Financeiramente seu traço característico está na proporcionalidade estrita e direta que guarda com a valorização imobiliária causada por obra pública. É o modo de devolver à comunidade um benefício especial recebido (a valorização). (ATALIBA 1999, p.153)

Deduz-se dessa citação, que o sujeito passivo da contribuição é a pessoa que for proprietária de um imóvel que sofra valorização decorrente da realização de alguma obra pública, como, por exemplo, uma rodovia que proporcione uma valorização imobiliária nos imóveis próximos a ela.

A competência para instituir o referido tributo é comum à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios. Porém, cada um destes entes públicos tem competência limitada para instituí-lo.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 82, § 1º, prevê que para chegar à base de cálculo da contribuição de melhoria deve ser levado em conta o custo da obra em função dos fatores individualizados de valorização.

Entretanto, grande parte da doutrina entende que a base de cálculo da referida contribuição é calculada tendo como parâmetro a mais-valia do imóvel do contribuinte, decorrente de obra pública, sendo desta forma, diretamente proporcional a esta valorização.

Para a cobrança desta contribuição, o CTN estabeleceu como limite total o custo da obra para a Administração Pública e limite individual a mais-valia auferida ao imóvel do indivíduo em decorrência da obra pública.

Nessa linha de raciocínio:

Realmente, a especificidade da contribuição de melhoria reside em ser ela um instrumento pelo qual se retira do proprietário do imóvel a vantagem adicional que ele, individualmente, auferiu com a realização da obra pública, ou retira dele, pelo menos, o equivalente ao custo da obra pública respectiva. Se o incremento de valor dos imóveis, no total, é maior do que o custo da obra, prevalece este como limite global. Os contribuintes serão, neste caso, beneficiados proporcionalmente.

Se a título de contribuição de melhoria a União, o Estado ou o Município cobra mais do que o incremento de valor dos imóveis, ou cobra mais do que o custo da obra pública, na verdade está cobrando imposto, e não contribuição de melhoria. E, se cobra imposto que não se compreende em sua competência tributária, fere a constituição. (MACHADO 1998, p.339)

Pela dificuldade de mensuração da valorização do imóvel depois da realização da obra pública, a contribuição de melhoria não é instituída dentro dos ditames legais, na prática das Administrações Públicas municipais.

2.1.5 Empréstimo Compulsório

O empréstimo compulsório é uma espécie de tributo, considerado por alguns autores como tendo uma natureza mista, ou seja, as vezes é enquadrado como tributo vinculado, e em outras como não vinculado à atividade estatal.

A Carta Magna assim dispõe:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – na caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo Único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Portanto, de acordo com o supracitado, o único ente político que tem competência para instituir este tributo é a União, somente através de lei complementar. As receitas provenientes da cobrança deste empréstimo serão vinculadas à despesa que fundamentou sua instituição, não podendo ser desviadas para outras áreas.

Nesse sentido:

Depois, o empréstimo compulsório corresponde seja à noção genérica de tributo, contida na Constituição (relação jurídica que se estabelece entre o Poder Público e o Contribuinte, tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de um fato lícito qualquer), seja à definição de tributo que o art. 3º do CTN nos oferece (tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada). De fato, o empréstimo compulsório é uma prestação em dinheiro, que, nos termos da lei (complementar), a União coativamente exige das pessoas que praticam certos fatos lícitos. Posto sob o regime jurídico tributário o empréstimo compulsório é um tributo. (CARRAZA 1994, p. 293)

Este é outro ponto relevante, que com o advento da Emenda Constitucional nº 1/69, foi dirimido. A Constituição Federal de 1988 veio ao encontro da referida medida, eliminando qualquer dúvida existente a respeito desta matéria, considerando que o fato de ser restituível não desnatura seu caráter de tributo.

2.1.6 Contribuições Especiais

As Contribuições Especiais são também denominadas parafiscais ou sociais, podendo ser particularizadas por serem uma espécie de tributo, com as finalidades definidas pela Constituição Federal, como: a) intervenção no domínio econômico; b) interesse de categorias profissionais ou econômicas; c) custeio da seguridade social.

Estabelece a Constituição Federal:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195. § 6º, relativamente as contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo Único. Os Estados, o Distrito Federal, e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

Portanto:

A doutrina e a jurisprudência vêm procurando demonstrar que a contribuição social é uma Quarta espécie do gênero tributo, sob vários argumentos, todos merecedores de respeito. Entretanto, analisando-se a relação custo/benefício para o contribuinte, verifica-se que ora seu impacto é de imposto, ora é de taxa, ou seja, é um tributo misto de imposto e taxa. (FABRETTI 1997, p.120)

Existe discussão doutrinária a respeito da natureza jurídica das contribuições destinadas à Seguridade Social, tendo o Supremo Tribunal Federal primeiramente entendido pela natureza não tributária das referidas contribuições.

As contribuições parafiscais não configuram espécie tributária autônoma, podendo, através de uma análise da sua hipótese de incidência, serem enquadradas como tributos vinculados ou não vinculados.

No que diz respeito às Contribuições Parafiscais:

Assim, se a h.i corresponder a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, como a contribuição social devida pelo empregado, a contribuição subsumir-se-á na espécie de taxa. Se, no entanto, a h.i. referir-se a uma situação estranha à atuação estatal, a contribuição será posicionada na espécie de imposto, como a contribuição previdenciária devida pelo empregador. Desse modo, queremos deixar claro que a contribuição parafiscal não existe automaticamente como espécie de tributo. (ROSA JÚNIOR 1995, p. 400)

Como exemplos de Contribuições Parafiscais verifica-se contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para conselhos profissionais como Conselho Regional de Contabilidade (CRC), e Ordem dos Advogados do Brasil (OAB), entre outras.

2.2 EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Exonerações tributárias são formas de não-incidência de tributos, são limitações no que diz respeito à sua aplicabilidade. E essas limitações podem se dar de duas maneiras: através de isenções e imunidades.

2.2.1 Aspectos preliminares

O que faz nascer uma obrigação tributária é a ocorrência de um fato ou acontecimento previsto em lei. Estes fatos previstos na norma tributária para que surja a referida obrigação são denominados hipótese de incidência.

Segundo Carraza (1997, p.398), competência tributária “é a faculdade que as pessoas políticas têm de criar, *in abstracto*, tributos”. Complementa, ainda, que essas pessoas devem descrever suas (dos tributos) hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.

A própria Constituição Federal é instrumento atribuidor de competência, não só porque faz parte da própria organização jurídica do Estado, mas principalmente pela excessiva regulamentação brasileira.

Com a ocorrência do fato previsto pela norma tributária, além da análise dos diversos aspectos formais, deve-se verificar outra norma que, ao incidir, torna o fato não mais gerador de direitos tributários por parte do fisco. Esta norma estabelecerá uma exoneração tributária, tornando determinados aspectos fáticos insuficientes para efetivação da hipótese de incidência.

Nesse sentido:

Ocorrido o fato previsto, analisado sob todos seus aspectos, supõe-se que houve então o fato gerador e o conseqüente surgimento da obrigação tributária. Contudo, enfatizamos que a concretização da hipótese de incidência só ocorrerá se não houver nenhuma outra regra excepcional que intervenha na norma impositiva descaracterizando determinado aspecto nela estabelecido. (RODRIGUES 1995, P. 17)

Com a concretização da hipótese de incidência, denominada fato gerador, nasce a relação jurídico-tributária, e conseqüentemente, cria-se um vínculo entre o fisco e o sujeito

passivo denominado obrigação tributária. A liquidação desta é o próximo passo da relação, onde será formalizada a obrigação através de ato administrativo vinculado e obrigatório, denominado lançamento, constituindo-se o crédito tributário. A forma mais comum de extinção do crédito tributário é o pagamento, podendo o crédito também ser excluído ou suspenso.

2.2.2 Não-incidência

A não-incidência tributária pode ser definida tanto no sentido genérico quanto no sentido estrito. No primeiro sentido, engloba todos os casos de exonerações tributárias, inclusive imunidade e isenção fiscal, que serão abordados a seguir.

Neste tópico o que interessa é a não-incidência no sentido estrito, que se dará quando um indivíduo praticar atos que estejam previstos em parte na hipótese de incidência da norma tributária, porém não preencham todas as condições necessárias para que se tornem um fato gerador. Simplificando, a não incidência pode ser definida como inexigibilidade do tributo pela ocorrência de fato sem aptidão para gerar obrigação tributária.

Um aspecto a ser analisado é concernente à relevância da análise da não-incidência em sentido estrito para o mundo jurídico.

Sobre isso discorre:

A não incidência, no sentido estrito, não é um fato irrelevante perante o direito tributário, pois a proximidade do fato típico de não-incidência com o fato típico tributário pode levar a pessoa sujeita a obrigação tributária principal a ser obrigada a cumprir deveres administrativos ou obrigações tributárias acessórias. (SEIXAS FILHO 1989, p. 10-11)

Desta forma, como visto na citação acima, o entendimento deste tópico é importante para a elucidação de questões relacionadas a obrigações tributárias acessórias.

2.2.3 Isenção

É definida como uma forma de não-incidência qualificada e transitória, pois a qualquer momento poderá ser revogada por vontade do legislador.

Nessa linha de pensamento:

Tanto no âmbito da isenção como da incidência compreendem o universo dos fatos econômicos que podem estar ou não sujeitos à incidência tributária. Este universo é mutável a qualquer instante, dependendo da vontade do legislador. (RODRIGUES 1995, p. 23):

No tocante à incidência da norma isentiva, considera-se que não permite a incidência da norma tributária, agindo como uma espécie de bloqueador do fato gerador e, conseqüentemente, da obrigação tributária. A norma isentiva modifica ou limita a hipótese de incidência de determinado fato típico, desvinculado a pessoa do pagamento do tributo, por não mais se configurar como gerador de obrigação tributária.

Nesse sentido:

O fato ocorrido, que poderia ter sido gerador de uma obrigação tributária, foi descaracterizado pela incidência de outra norma que aumentou ou reduziu elementos da hipótese prevista, transformando-o num simples fato, descaracterizando-o como fato gerador. A regra isentiva age impedindo o fenômeno da incidência. (RODRIGUES 1995, p. 26)

2.2.4 Imunidade

É a outra espécie do gênero da não-incidência sendo que, ao contrário da isenção, a imunidade tem caráter permanente, só podendo ser alterada através de mudança no próprio texto constitucional, consistindo de uma garantia constitucional ao contribuinte.

Dessa forma:

O Estado, ao exercer a tributação, deve observar os limites que a ordem constitucional lhe impôs, inclusive no que atina com os direitos subjetivos públicos das pessoas (...). Em outros termos, a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, ao fazerem uso de suas competências tributárias, são obrigados a respeitar as direitos individuais e suas garantias. (CARRAZA 1994. P. 242)

No tocante à imunidade, pode-se afirmar que, ao contrário da isenção, que é disciplinada pela legislação infra-constitucional, sendo mais facilmente modificada, aquela é disciplinada pelo texto constitucional, que traçando um impedimento permanente e superior ao Poder Público, evita qualquer ingerência por parte deste, constituindo numa garantia constitucional do cidadão.

Nessa linha de pensamento:

Recortamos o conceito de imunidade tributária única, e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. (CARVALHO 1991, p. 117)

A partir da análise do art. 150, VI da Constituição Federal, conclui-se que a imunidade se refere a um tipo específico de tributo: os impostos. Além do mais, a Carta Magna não cria tributos, apenas atribui competência aos diversos entes políticos para instituí-los ou veda a criação de qualquer regra relativa à cobrança de impostos concernentes a determinados bens ou pessoas, delimitando a competência do Fisco.

3 EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS

3.1 ANÁLISE DA EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS FEDERAIS

3.1.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Todas as Pessoas Jurídicas devem contribuir para os cofres públicos a título de Imposto de Renda, ou seja, todos que auferiram renda ou proventos de qualquer natureza. Para que este imposto seja cobrado é preciso que ocorra o fato gerador, que é justamente a renda proveniente do capital, trabalho ou ambos, e demais ganhos.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, incisos I e II, define rendas e proventos: “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, e proventos como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, as pessoas jurídicas no Brasil, têm quatro formas de tributação: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e simples.

No início de cada período as pessoas jurídicas devem fazer a escolha dentre as opções de tributação, analisando as vantagens e desvantagens, escolhendo a opção que melhor se adapta à empresa. Uma vez feita a opção, não poderá ser modificada durante todo o ano calendário.

3.1.1.1 Imposto de Renda - Lucro Real

De acordo com o artigo 247 do Regulamento do Imposto de Renda/99 (RIR/99), “lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal”.

Segundo a Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, em seu art. 14, e alterações pela Lei 10.637, de 31 de dezembro de 2002, em seu art. 46, estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real as pessoas jurídicas:

I – cujo faturamento total, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 48.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses; II – cujas atividades sejam equiparadas a instituições financeiras; III – que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; IV – que autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; V – que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei 9.430/96; VI – que a atividade seja de *factoring*.

Se a empresa optar pela apuração por períodos trimestrais, estes encerrarão nos dias: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. Será pago em cota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, sendo que nenhuma cota poderá ser inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única, também até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

Mas no caso de apuração anual, por estimativa, encerrará o período no dia 31 de dezembro, e deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir. E se houver saldo positivo do imposto apurado, este deverá ser pago, em cota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente. Se negativo, está assegurada a restituição do montante pago a maior, sendo compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente.

Segundo dados consultados no site da Receita Federal, as alíquotas em vigor são:

- a) 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo, das pessoas jurídicas em geral, seja comercial ou civil o seu objeto;
- b) 6% (seis por cento) sobre o lucro inflacionário acumulado Até 31 de dezembro de 1987, das empresas concessionárias de serviços públicos de energia elétrica e telecomunicações, das empresas de saneamento básico e das empresas que exploram a atividade de transporte coletivo de passageiros, concedida ou autorizada pelo poder público e com tarifa por ele fixada, realizado no período de apuração (trimestral ou anual) do imposto;
- c) a parcela do lucro real que exceder ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número dos meses do respectivo período de apuração sujeita-se à incidência do adicional, à alíquota de 10% (dez por cento). Também se encontra sujeita ao adicional a parcela da base de cálculo estimada mensal, no caso das pessoas jurídicas que optaram pela apuração anual do imposto de renda, que exceder a 20.000,00 (vinte mil reais). A alíquota adicional é única para todas as pessoas jurídicas, inclusive instituições financeiras, sociedades seguradoras e assemelhadas.

3.1.1.2 Imposto de Renda - Lucro Presumido

É uma forma de tributação simplificada das pessoas jurídicas onde usa-se como base de cálculo do imposto um percentual sobre a receita bruta. A pessoa jurídica só poderá fazer a opção pelo lucro presumido caso não esteja obrigada à apuração do lucro real, ou seja, que no ano-calendário anterior tenha receita total igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), e não se enquadre em restrições existentes na legislação. E também, se estiver no início de atividade, o limite será proporcional à razão de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses do período.

A Receita Federal, em seu site, define receita total como:

- a) a receita bruta auferida na atividade objeto da pessoa jurídica (venda de mercadorias ou produtos ou prestação de serviços etc.);
- b) as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica;
- c) os ganhos de capital;
- d) os ganhos líquidos obtidos em operações de renda variável;
- e) os rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;
- f) os rendimentos decorrentes de participações societárias.

A tributação pelo lucro presumido é apurada trimestralmente, à alíquota de 15 % (quinze por cento) sobre este. E a parcela que exceder a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) deverá ser aplicada alíquota adicional de 10% (dez por cento), e no caso de início de atividades, o limite corresponderá à multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) multiplicado pelo número de meses do período de apuração. Deverá ser recolhido no último dia do mês seguinte ao do encerramento do trimestre, ou, por opção da empresa, em até três cotas mensais, desde que o valor de cada cota seja superior a R\$ 1.000,00 (mil reais).

A determinação do lucro presumido depende do tipo de atividade exercida pela pessoa jurídica. Então, de acordo com as atividades, são aplicados os seguintes percentuais:

Determinação do Lucro Presumido – Percentuais a serem aplicados para a formação da base de cálculo:

Tabela 1 – Presunção do Lucro

ATIVIDADES	PERCENTUAIS (%)
Revenda de combustíveis	1,6
Fabricação própria	8
Revenda de mercadorias	8
Industrialização para encomendas	8
Transporte de cargas	8
Serviços hospitalares	8
Atividade Rural	8
Serviço de transporte/exceto cargas	16
Administração de consórcios	32
Hotelaria e estacionamento	32
Serv. Profissionais legalmente habilitados	32
Representante comercial	32
Administração e locação de imóveis	32
Corretagem em geral	32
Bancos e instituições financeiras	32
Serviços da construção civil	32
Factoring	32

Fonte: site da Receita Federal, <http://www.receita.fazenda.gov.br>

3.1.1.3 Imposto de Renda - Lucro Arbitrado

É outra forma de tributação, trimestral, utilizada quando empresas não tem condições de apurar seu lucro real ou presumido.

Segundo art. 47 da lei nº 8.981/95, o lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando:

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real ou submetido ao regime de tributação de que trata o decreto-lei nº 2.397, de 1987, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

- a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
- b) determinar o lucro real.

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, na hipótese de que trata o art. 45, parágrafo único;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de cumprir o disposto no § 1º do art. 76 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958;

VI - o contribuinte não apresentar os arquivos ou sistemas na forma e prazo previstos nos arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com as alterações introduzidas pelo art. 62 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; *(Inciso revogado pela Lei nº 9.718, de 27.11.98)*

VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

§ 1º Quando conhecida a receita bruta, o contribuinte poderá efetuar o pagamento do Imposto de Renda correspondente com base nas regras previstas nesta seção.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior:

a) a apuração do Imposto de Renda com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada a tributação com base no lucro real relativa aos meses não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangido por aquela modalidade de tributação, observado o disposto no § 5º do art. 37;

b) o imposto apurado com base no lucro real, na forma da alínea anterior, terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao de encerramento do referido período.

Quando a receita bruta do trimestre for conhecida, o lucro arbitrado das pessoas jurídicas será determinado mediante aplicação de percentuais conforme a tabela abaixo:

Tabela 2 – Percentuais de arbitramento aplicados sobre a receita bruta

ATIVIDADES	PERCENTUAIS (%)
Revenda de combustíveis	1,92
Fabricação própria	9,6
Revenda de mercadorias	9,6
Industrialização para encomendas	9,6
Transporte de cargas	9,6
Serviços hospitalares	9,6
Atividade Rural	19,2
Serviço de transporte/exceto cargas	19,2
Administração de consórcios	38,4
Hotelaria e estacionamento	38,4
Serv. Profissionais legalmente habilitados	38,4
Representante comercial	38,4
Administração e locação de imóveis	38,4
Corretagem em geral	38,4
Serviços da construção civil	38,4
Factoring	38,4
Bancos, instituições financeiras	45

Fonte: site da Receita Federal, <http://www.receita.fazenda.gov.br>

Os percentuais a serem aplicados, que constam da tabela supramencionada, são obtidos através do valor estipulados na tabela do lucro presumido, acrescido de 20% desse valor.

Os percentuais da tabela do lucro presumido são os seguintes:

- I – 8% - venda de mercadorias e produtos;
- II – 1,6% - revenda, para consumo, de combustíveis derivados do petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- III – 16% - prestação de serviços de transporte, exceto o de carga que é de 8%;
- IV – 32% - prestação de demais serviços. (HIGUCHI 1999,p.67)

Então, para efeito de arbitramento do lucro de uma empresa comercial, seria 8% (oito por cento) de presunção do lucro, acrescido de 20% (vinte por cento), resultando em 9,6%. E ainda, para bancos e instituições financeiras, o percentual é de 45%.

Caso a receita bruta não seja conhecida, a pessoa jurídica poderá se utilizar de outras alternativas para obter a base de cálculo, dentre elas: o lucro real do último período em que a empresa manteve escrituração, soma dos ativos, 5% do patrimônio líquido constante no último balanço patrimonial conhecido, compras de mercadorias, 80% dos valores devidos no mês a empregados, 90% do aluguel devido.

Após apurada a base de cálculo, o valor do imposto de renda incidente é de 15% (quinze por cento).

3.1.1.4 – Imposto de Renda - SIMPLES

É o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), onde são recolhidos o IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, INSS por parte da empresa, IPI no caso de ser contribuinte e ICMS (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira) e ISS (Imposto sobre Serviços) quando houver convênio com os Estados ou municípios, numa única guia.

Entende-se por ME e EPP empresas com faturamento bruto anual de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e de até R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), respectivamente. Caso a empresa esteja no início de atividade no ano-calendário, os limites serão proporcionais ao número de meses em que a pessoa jurídica houver exercido atividade, ou seja, no caso de ME multiplicar R\$ 10.000,00 (dez mil reais) pela quantidade de meses em atividade, e no caso de EPP multiplicar R\$ 100.000,00 (cem mil reais) pela quantidade de meses em atividade, desconsideradas as frações de meses.

As ME e EPP só poderão fazer a opção pelo Simples caso não pratiquem atividades impeditivas e estejam regulares com a Fazenda Nacional e INSS, uma vez feita a opção, será definitiva por todo o período. A opção é feita até o último dia útil do mês de janeiro do ano seguinte, com o preenchimento da Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica – FCPJ, entregue à Receita Federal.

A empresa que optar pelo SIMPLES pagará em um único documento os seguintes tributos:

- a) imposto de renda das pessoas jurídicas – IRPJ;
- b) contribuição ao PIS/PASEP;
- c) contribuição social sobre o lucro – CSL;
- d) contribuição social sobre o faturamento – COFINS;
- e) imposto sobre produtos industrializados – IPI;
- f) contribuição previdenciária a cargo da empresa HIGUCHI (1999, p.53)

É um valor devido mensalmente, aplicado sobre a receita bruta, progressivo de acordo com o montante da receita bruta auferida, quanto maior a receita bruta auferida, maior é a alíquota.

Tabela 3 – Percentual aplicado sobre a receita bruta – microempresa (ME) em geral

Receita bruta acumulada	ME contribuinte do IPI	ME não contribuinte do IPI
Até R\$ 60.000,00	3,5%	3,0%
De R\$ 60.000,01 até 90.000,00	4,5%	4,0%
De R\$ 90.000,01 até 120.000,00	5,5%	5,0%

Fonte: Receita Federal, <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/LegisAssunto/Simples.htm>

Tabela 4 – Estabelecimentos de ensino e outros - ME

Receita bruta acumulada	ME contribuinte do IPI	ME não contribuinte do IPI
Até R\$ 60.000,00	5,25%	4,5%
De R\$ 60.000,01 até 90.000,00	6,75%	6,0%
De R\$ 90.000,01 até 120.000,00	8,25%	7,5%

Fonte: Receita Federal, <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/LegisAssunto/Simples.htm>

Os percentuais do quadro 4 são aplicados sobre a receita bruta mensal auferida por estabelecimentos de ensino fundamental, centros de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga, agências lotéricas, agências terceirizadas de correios e pessoas jurídicas que auferiram receita bruta acumulada decorrente da prestação de serviços em montante igual ou superior a 30% (trinta por cento) da receita bruta total acumulada inscritos no Simples como ME.

Tabela 5 – Percentual aplicado sobre a receita bruta – empresa de pequeno porte (EPP) em geral

Receita bruta acumulada	EPP contribuinte do IPI	EPP não contribuinte do IPI
Até R\$ 240.000,00	5,9%	5,4%
De R\$ 240.000,01 até 360.000,00	6,3%	5,8%
De R\$ 360.000,01 até 480.000,00	6,7%	6,2%
De R\$ 480.000,01 até R\$ 600.000,00	7,1%	6,6%
De R\$ 600.000,01 até R\$ 720.000,00	7,5%	7,0%
De R\$ 720.000,01 até 840.000,00	7,9%	7,4%
De R\$ 840.000,01 até R\$ 960.000,00	8,3%	7,8%
De R\$ 960.000,01 até R\$ 1.080.000,00	8,7%	8,2%
De R\$ 1.080.000,01 até R\$1.200.000,00	9,1%	8,6%
Acima de R\$ 1.200.000,00	10,92%	10,32%

Fonte: Receita Federal, <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/LegisAssunto/Simples.htm>

Tabela 6 – Estabelecimentos de ensino e outros - EPP

Receita bruta acumulada	EPP contribuinte do IPI	EPP não contribuinte do IPI
Até R\$ 240.000,00	8,85%	8,1%
De R\$ 240.000,01 até 360.000,00	9,45%	8,7%
De R\$ 360.000,01 até 480.000,00	10,05%	9,3%
De R\$ 480.000,01 até R\$ 600.000,00	10,65%	9,9%
De R\$ 600.000,01 até R\$ 720.000,00	11,25%	10,5%
De R\$ 720.000,01 até 840.000,00	11,85%	11,1%
De R\$ 840.000,01 até R\$ 960.000,00	12,45%	11,7%
De R\$ 960.000,01 até R\$ 1.080.000,00	13,05%	12,3%
De R\$ 1.080.000,01 até R\$1.200.000,00	13,65%	12,9%
Acima de R\$ 1.200.000,00	16,38%	15,48%

Fonte: Receita Federal, <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislação/LegisAssunto/Simples.htm>

Os percentuais do quadro 6 são aplicados sobre a receita bruta mensal auferida por estabelecimentos de ensino fundamental, centros de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga, agências lotéricas, agências terceirizadas de correios e pessoas jurídicas que auferirem receita bruta acumulada decorrente da prestação de serviços em montante igual ou superior a 30% (trinta por cento) da receita bruta total acumulada inscritos no Simples como EPP.

Os percentuais dos Quadros 3, 4, 5 e 6 poderão sofrer acréscimo conforme definido em convênio, caso o estado ou município tenha aderido ao SIMPLES.

Quadro 1 – Evolução das alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Período	Alíquota	Parcela do lucro sujeita ao adicional	Fundamentação legal
1989	Normal 35%		Lei nº 7.689/88, Lei 7.713/88 e DL nº 2.462/88.
	Adicional 5% Adicional 10% para bancos comerciais	Acima de R\$ 20.000 OTN	
	Adicional 10% Adicional 15% para bancos comerciais	Acima de R\$ 40.000 OTN	
1990	Normal 30%		Lei nº 7.689/88, e Lei nº 7.799/89, e Lei nº 8.034/90.
	Adicional 5% Adicional 10% para bancos comerciais	Acima de R\$ 150.000 BTN	
	Adicional 10% Adicional 15% para bancos comerciais	Acima de R\$ 300.000 BTN	
1991	Normal 30%		Lei nº 7.799/89, e Lei nº 8.034/90.
	Adicional 5% Adicional 10% para bancos comerciais	Acima de R\$ 150.000 BTN	
	Adicional 10% Adicional 15% para bancos comerciais	Acima de R\$ 300.000 BTN	

1992	Normal 25%		Lei nº 8.383/91 e IN SRF nº 90/92
	Adicional 10%	Acima de R\$ 25.000 Ufir (mês) Acima de R\$ 150.000 Ufir (semestre)	
1993 e 1994	Normal 25%		Lei nº 8.541/92.
	Adicional 10%	Acima de R\$ 25.000 Ufir (mês) Acima de R\$ 300.000 Ufir (ano)	
1995	Normal 25%		Lei nº 8.981/95.
	Adicional 12%	Entre R\$ 15.000 e R\$ 65.000 (mês) Acima de R\$ 180.000 e R\$ 780.000 (ano)	
	Adicional 18%	Acima de R\$ 65.000 (mês) Acima de R\$ 780.000 (ano)	
1996	Normal 15%		Lei nº 9.249/95 e IN SRF nº 11/96.
	Adicional 10%	Acima de R\$ 20.000 (mês) Acima de R\$ 240.000 (ano)	
a partir de 1997	Normal 15%		Lei nº 9.430/96 e IN SRF nº 93/97.
	Adicional 10%	Acima de R\$ 20.000 (mês) Acima de R\$ 60.000 (trimestre) Acima de R\$240.000 (ano)	

Fonte: Informare: Agenda Tributária e Tabelas Práticas – novembro/2003

3.1.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi instituída no Brasil pela Lei nº 7.689/88, que a determinou como uma das fontes de recursos que atendem à seguridade social da nação.

De acordo com a Lei 9.430/96, as normas de apuração e pagamento da CSLL são as mesmas estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, diferenciando apenas na base de cálculo para cada forma de tributação.

1992	Normal 25%		Lei nº 8.383/91 e IN SRF nº 90/92
	Adicional 10%	Acima de R\$ 25.000 Ufir (mês) Acima de R\$ 150.000 Ufir (semestre)	
1993 e 1994	Normal 25%		Lei nº 8.541/92.
	Adicional 10%	Acima de R\$ 25.000 Ufir (mês) Acima de R\$ 300.000 Ufir (ano)	
1995	Normal 25%		Lei nº 8.981/95.
	Adicional 12%	Entre R\$ 15.000 e R\$ 65.000 (mês) Acima de R\$ 180.000 e R\$ 780.000 (ano)	
	Adicional 18%	Acima de R\$ 65.000 (mês) Acima de R\$ 780.000 (ano)	
1996	Normal 15%		Lei nº 9.249/95 e IN SRF nº 11/96.
	Adicional 10%	Acima de R\$ 20.000 (mês) Acima de R\$ 240.000 (ano)	
a partir de 1997	Normal 15%		Lei nº 9.430/96 e IN SRF nº 93/97.
	Adicional 10%	Acima de R\$ 20.000 (mês) Acima de R\$ 60.000 (trimestre) Acima de R\$240.000 (ano)	

Fonte: Informare: Agenda Tributária e Tabelas Práticas – novembro/2003

3.1.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi instituída no Brasil pela Lei nº 7.689/88, que a determinou como uma das fontes de recursos que atendem à seguridade social da nação.

De acordo com a Lei 9.430/96, as normas de apuração e pagamento da CSLL são as mesmas estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, diferenciando apenas na base de cálculo para cada forma de tributação.

3.1.2.1 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Lucro Real

A base de cálculo para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real é o resultado contábil, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação. Sabendo-se que, de acordo com a Lei nº 9.316/96, em seu artigo 1º, “o valor da Contribuição Social não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real e da própria base de cálculo”.

3.1.2.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Lucro Presumido e Lucro Arbitrado

A alíquota a ser aplicada é de 9% sob a base de cálculo, apurada trimestralmente.

Até agosto de 2003 a base de cálculo correspondia a 12% (doze por cento) da receita bruta da venda de bens e serviços. A partir de setembro de 2003, de acordo com a Lei 10.684/03 a base de cálculo devida passou a ser de 32% (trinta e dois por cento) para:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação, ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

ESTIMATIVA MENSAL

As empresas que recolhem a CSLL por estimativa mensal, a partir de 01.09.2003, deverão considerar a nova base de cálculo da CSLL de 32% para as seguintes atividades:

- a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte;
- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

3.1.2.3 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - SIMPLES

Nesta forma de apuração, a pessoa não é devedora da CSLL, pois está embutida no percentual único a ser pago mensalmente.

Quadro 2 – Evolução das alíquotas da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

Período	Alíquota Normal	Alíquota ajustada em função da dedução na própria base	Fundamentação Legal
1989	8%		Lei nº 7.713/88 e Lei nº 7.689/88.
1990	10%	9,090909%	Lei nº 7.856/89.
1991 a 1995	10%	9,090909%	Lei nº 7.856/89 e ADN CST nº 5/91.
1996	8%	7,407407%	Lei nº 9.249/95 e ADN CST nº 5/91.
1997 e 1998	8%	Deixou de ser dedutível da própria base	Lei nº 9.249/95 e Lei nº 9.316/96.
1999	8% jan./abr.	Deixou de ser dedutível da própria base	MP nº 1.991 – 12/99.
	12% maio/dez.		
2000	12% jan.	Deixou de ser dedutível da própria base	MP nº 1.991 – 12/99.
	9% fev./dez.		
2001 a 2002	9%	Deixou de ser dedutível da própria base	MP nº 1.991 – 12/99
A partir de 1º.01.2003	9%	Deixou de ser dedutível da própria base	Lei nº 10.637/2002.

Fonte: Informare: Agenda Tributária e Tabelas Práticas – Novembro/2003.

3.1.3 Contribuição para Financiamento do Seguridade Social – COFINS

Esta contribuição foi instituída no Brasil pela Lei Complementar nº 70/91, que elegeu como contribuintes as pessoas jurídicas em geral e demais entidades equiparadas a ela pela legislação do imposto de renda. Recebia o nome de FINSOCIAL até o ano de 2002,

quando foi extinto em abril, e logo após voltou com a denominação de COFINS, como mostra o quadro 9.

O valor devido pelas pessoas jurídicas referente a COFINS serão calculados com base no faturamento mensal, que corresponde à receita bruta. Por receita bruta, HIGUCHI (1999, p.639) entende, [...] “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.”

De acordo com a lei 9.718/98, a alíquota a ser aplicada é de 3% (três por cento) sobre a receita bruta, ressalvadas as alterações relativas aos produtores e importadores de combustíveis:

- a) gasolina, que contribui em relação à venda do produto com a alíquota de 12,45%;
- b) óleo diesel com 10,29%;
- c) gás liquefeito de petróleo com 11,84%;
- d) álcool hidratado com 6,74%.

Visto que, nessas operações, se efetuadas por comerciantes varejistas, a alíquota se reduz a zero.

Até então considerada uma contribuição cumulativa, mas, de acordo com a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a cobrança passa a ser não-cumulativa, conforme seu art. 1º:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.

Quadro 3 – Evolução das alíquotas da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social:

FINSOCIAL			
Período	Fato Gerador	Alíquota	Fundamentação Legal
1989	Jan. a ago.	0,50%	Lei nº 7.691/88, IN SRF nº 25/89; ADN nº 22/89, e Lei nº 7.799/89.
	Set. a dez.	1%	Lei nº 7.787/89.
1990	Jan.	1%	Lei nº 7.787/89.
	Fev. a mar.	1,2%	ADN nº 26/89, e Lei nº 7.894/89.
	Abr. a dez.	1,2%	MP nº 164/90.
1991	Jan. a fev.	1,2%	MP nº 294/91.
	Mar. a jul.	2%	Lei nº 8.147/90 e ADN nº 01/91
	Ago. a dez.	2%	Lei nº 8.218/91.
1992	Jan. a mar.	2%	Lei nº 8.383/91.
	Extinto em abr./2002		
COFINS			
1992	Abr. a dez.	2%	Lei Complementar nº 70/91
1993 a 1998		2%	Lei Complementar nº 70/91, Lei nº 8.850/94, MP nº 596/94, Lei nº 9.069/95, e Lei nº 8.981/95.
1999	Jan.	2%	Lei nº 8.981/95.
	Fev. a dez.	3%	Lei nº 9.718/98, e MP nº 2.158 – 35/2001.
2000 a 2002		3%	Lei nº 9.718/98, e MP nº 2.158 – 35/2001.

2003	Jan. a ago.	3%	Lei nº 9.718/98, e MP nº 2.158 – 35/2001
	Set. em diante	3% empresas em geral 4% instituições financeiras.	Lei nº 9.718/98, e MP nº 2.158 – 35/2001, e Lei nº 10.684/2003.

Fonte: Informare: Agenda Tributária e Tabelas Práticas – novembro/2003.

3.1.4 Programa de Integração Social – PIS

Esta contribuição foi instituída no Brasil pela Lei Complementar nº 7/70, teve sua base de cálculo e alíquotas alteradas pelo Decreto-lei nº 2.445/88. Mas este Decreto era inconstitucional, pois somente outra lei complementar poderia alterar a LC 7/70, e foi suspenso, sendo o governo obrigado a expedir a Medida Provisória 1.212/95, para regular a cobrança da contribuição. Medida esta, convertida hoje na lei 9.715/98, alterada pela lei 9.718/98. É destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

Segundo HIGUCHI(1999, p.663), a contribuição para o PIS será apurada mensalmente pelas:

- I – pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;
- II – entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salário;
- III – pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

As bases de cálculo da contribuição para PIS são o faturamento/receita bruta e/ou a folha de salários, e receitas correntes arrecadadas e transferências correntes e de capital recebidas, mensais.

a) Faturamento/Receita Bruta: a base de cálculo é o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta. Por receita bruta HIGUCHI (1999, p. 664) entende, “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividades por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”. A alíquota a ser aplicada é de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), ressalvados os cigarros, combustíveis, medicamentos, perfumes, que estão sujeitos à substituições tributárias previstas na Lei nº 9.718/98;

b) Folha de salários: a base de cálculo é o valor total da folha de salários mensal, que engloba: salários, gratificações, comissões, adicional de função, ajuda de custo, aviso prévio trabalhado, adicional de férias, quinquênios, adicional noturno, horas extras, 13º salário, repouso semanal remunerado e diárias superiores a cinquenta por cento do salário.

A alíquota incidente sobre a folha de salários é de 1% (hum por cento), de acordo com as Leis Complementares 07/70 e 17/73, ratificada pela Lei n.º 9.715/98;

c) Receitas e transferências: a alíquota de 1% (hum por cento) incide sobre a base de cálculo obtida através da arrecadação de receitas, inclusive tributárias, ou o recebimento de transferências correntes e de capital, pela pessoa jurídica e de direito público interno.

Quadro 4 – Evolução das alíquotas do Programa de Integração Social:

Período	Fato Gerador	Alíquota	Fundamentação Legal
1989	Jan. a dez.	0,35% - Rec. Oper.	DL. n.º 2.445 e 2.449/88, Lei nº 7.799/89, e Lei nº 7.689/88.
		1% - Folha pgto.	
1990 a 1993		0,65% - Rec. Oper.	Lei nº 7.689/88, Lei nº 8.012/90, Lei nº 8.019/90, MP nº 298/91, convertida na Lei nº 8.218/91, MP nº 294/91, e Lei 8.383/91, Lei nº 8.850.
		1% - Folha de pgto.	

1994	Jan. a dez.	Entidades Financ. E equiparadas – 0,74% de jun./94 em diante	Lei nº 8.850/94 e MP nº 596/94.
		0,65% - Rec. Oper.	
		1% - Folha de pgto.	
1995	Jan. a set.	Idem 1994	Lei nº 8.981/95, MP nº 1.212/95, AD SRF nº 39/95, e Lei nº 9.715/98
	out. a dez.	0,65% - Rec. Oper. 1% - Folha de pgto. 5% - Pis dedução 5% - Pis repique	
1996	Jan. a fev.	0,65% - Faturamento 1% - Folha de pgto 5% - Pis dedução 5% - Pis repique	Lei nº 8.981/95, MP nº 1.212/95, AD SRF nº 39/95, e Lei nº 9.715/98
	Mar. a dez.	0,65% - Faturamento 1% - Folha de pgto. 0,75% - Entidades financ. e equiparadas	
1997 a 1998		0,65% - Faturamento 1% - Folha de pgto. 0,75% - Entidades financ. e equiparadas	Lei nº 8.981/95, MP nº 1.212/95, AD SRF nº 39/95, e Lei nº 9.715/98
1999	Jan.	0,65% - Faturamento 1% - Folha de pgto. 0,75% - Entidades financ. e equiparadas	Lei nº 8.981/95, MP nº 1.212/95, AD SRF nº 39/95, Lei nº 9.715/98, Lei nº 9.718/98, e MP nº 1.858/99, reeditada sob nº 1.991/00.
	Fev. em diante	0,65% - Faturamento 1% - Folha de pgto. 0,65% - Entidades financ. e equiparadas	
2002	Dez. em diante	0,65% - Faturamento 1% - Folha de pgto. 0,65% - Ent. Fin. 1,65% - Pis não-cumulativo – para empresas tributadas com base no lucro real, exceto empresas relacionadas no art. 8º da Lei nº 10.637/2002	Lei nº 9.718/98, MP nº 2.158-35/01, Lei nº 10.637/02, e MP nº 107/02.

Fonte: Informare: Agenda Tributária e Tabelas Práticas – novembro/2003.

3.1.5 A Reforma Tributária

Desde que foi implantado o atual Sistema Tributário Nacional, com a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, o Governo Federal passou a cogitar a Reforma Tributária. E, em todas as propostas de reforma, o intuito de preparar o crescimento econômico, reduzir as desigualdades sociais, redistribuir a carga tributária excessivamente concentrada.

Mais recentemente, em 29 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/2002, a “mini reforma tributária”, que trouxe significativas modificações em aspectos relevantes para as empresas. Nesta mini reforma estabeleceu-se também de uma nova forma de cálculo do PIS e da COFINS, especificado a seguir, visto que a não cumulatividade reduziria a carga tributária e dividiria o ônus nas sucessivas operações, incidindo sobre o valor agregado em cada etapa. Mas há um aumento de alíquotas muito grande, a cobrança é feita antecipadamente mediante substituição tributária, e aumentam as práticas fraudulentas cujo controle exige complicado amparo burocrático, o que aumenta os custos operacionais principalmente para pequenas e médias empresas. E ainda, o governo compensa o efeito da não cumulatividade com o aumento das alíquotas. Esta Medida Provisória foi convertida na Lei 10.637/2002, que fixou prazo para que o Executivo envie projeto ao Congresso Nacional até 31 de dezembro de 2003, o que torna o fim da cumulatividade independente da Reforma Tributária hoje discutida no Congresso Nacional.

A respeito desta reforma tributária, que, segundo o governo federal, também tem como intuito preparar o crescimento econômico, promover redução da desigualdade, e redistribuir a carga tributária, o que se percebe é mais um aumento da carga tributária.

Foi encaminhada a Proposta de Emenda à Constituição PEC-135 ao Congresso Nacional, com propostas que demonstravam aumento da carga tributária, então o Governo Federal encaminhou uma nova proposta, para se tentar chegar a um consenso.

Então, será feito um breve comentário das principais alterações propostas na Reforma Tributária:

- a) unificação do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS): terá uma única legislação federal que substituirá as 27 legislações de âmbito estadual com 44 alíquotas distintas. Por consequência da unificação, os estados não mais poderão conceder incentivos fiscais para atrair empresas, acabando então, com a guerra fiscal. A proposta é de um imposto com cinco faixas de alíquotas, que será de competência do Conselho de Política Fazendária (CONFAZ) decidir quais os produtos que se encaixarão em cada alíquota. Incentivando medicamentos e alimentos de primeira necessidade com alíquotas mais baixas;
- b) prorrogação da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF): ficará provisória até 2007, com alíquota mínima de 0,08% (oito centésimos por cento), e máxima de 0,38% (trinta e oito centésimos por cento), ficando assegurado o repasse de 0,20% (vinte centésimos por cento) das receitas para a saúde e 0,08% (oito centésimos por cento) para o fundo de combate à pobreza. E então tornar-se-á permanente, deixando de ser vinculada à saúde;
- c) Contribuição de Intervenção sob o Domínio Econômico (CIDE) para estados e municípios: essa contribuição foi instituída pela Lei n 10.336/2001, e incide sob a importação e comercialização de petróleo e seus derivados. Seu produto arrecadatário é de competência da União, e será, com a reforma, repassado aos estados membros e aos municípios na base de 25% (vinte e cinco por cento);
- d) progressividade do Imposto Territorial Rural (ITR): passará para competência dos estados e será progressivo para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. De sua arrecadação, 50% (cinquenta por cento) será repassado ao município;

- e) progressividade do Imposto sobre a Herança: será progressivo, de acordo com o grau de parentesco, não ultrapassando a alíquota de 15% (quinze por cento), com intuito de redistribuir a renda;
- f) Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA) para aeronaves e embarcações: atualmente incide apenas sobre transportes rodoviários, com alíquotas fixadas para cada tipo de automóvel. Pretende-se estendê-lo para aeronaves e embarcações;
- g) tributação dos bancos: os bancos serão tributados com alíquota maior para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), mas esse aumento deve ser repassado sobre os empréstimos bancários e aumento de tarifas bancárias, prejudicando o consumidor;
- h) incentivos para a Zona Franca de Manaus: prorrogação dos incentivos para desenvolvimento da referida zona;
- i) Imposto de Importação: incide sobre produtos importados com alíquota variável, e incidirá também sobre serviços, com o objetivo de equilibrar o mercado interno com o mercado externo;
- j) Imposto de Exportação: recai sobre produtos exportados com alíquota variável, e incidirá também sobre serviços, com intuito de uniformizar a atividade econômica;
- k) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS): sua alíquota está disciplinada na legislação federal, em geral com 3% (três por cento) sobre o faturamento das empresas, e incide cumulativamente em cada etapa da produção, onerando o custo de produção. Pretende-se sua não cumulatividade, o que resultará em uma diminuição do custo dos produtos, pelo fato de incidir sobre o ganho que ocorrer em cada etapa de produção, ou seja, o valor adicionado. Em função da perda de receita a alíquota deve sofrer aumento;
- l) Programa de Integração Social (PIS): incide sobre o faturamento nas etapas de produção com a alíquota de 1,65% (um por cento e sessenta e cinco), e passará a incidir também sobre

as importações, com a finalidade de equilibrar o mercado interno com o mercado externo, elevando assim a receita;

m) Imposto sobre Produtos Industrializados: as alíquotas que variam de 0 a 300% (trezentos por cento) incidem sobre os produtos industrializados, e pretende-se excluir a incidência sobre bens de produção, o que poderá ocasionar uma queda de arrecadação grande e consequentemente será feita a compensação em outros tributos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na presente monografia o objetivo geral foi analisar a evolução dos tributos federais: IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, conceituando-os e identificando suas alíquotas e bases de cálculo.

De todo o exposto, pode-se concluir que, após modificações ocorridas na legislação, tem-se uma crescente elevação da carga tributária, no que diz respeito à COFINS, instituída com a denominação de Finsocial, que em 1989 incidia com a alíquota de 0,5%. Apresenta uma elevação acima de 15%, incidindo hoje, com 3% sobre a receita bruta, sendo ainda maior a incidência nas instituições financeiras, com 4%. De acordo com a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a cobrança dessa contribuição passa a ser não-cumulativa, deixa de incidir em cada etapa da produção, incidindo somente sobre o valor agregado em cada etapa. Ou seja, incide sobre o ganho, o valor adicionado que ocorrer em cada etapa, desonerando o custo de produção. Mas em função da perda de receita, a alíquota deverá sofrer aumento.

O PIS, durante o período analisado, não sofreu muitas alterações, salvo para as empresas que tributam com base no lucro real, que, de acordo com a Lei nº 10.637, de 31 de dezembro de 2002, passam a contribuir com 1,65%, e torna-se não-cumulativa. Diminui o ônus sobre a produção por tornar-se não-cumulativa, mas com um aumento da alíquota de 0,65% para 1,65%, o que representa mais de 100% de aumento.

No que diz respeito ao IRPJ, a alíquota de 35% que em 1989 incidia sobre o rendimento bruto sem deduções, segundo a Lei nº 7.713/88, hoje, incide com a alíquota de 15% sobre a renda ajustada pelas adições e exclusões. E para as ME e EPP, surgiu o SIMPLES, que é uma forma de pagamento de impostos simplificada, onde a alíquota incide sobre a receita bruta e de forma progressiva. Uma opção que normalmente torna menos oneroso o pagamento dos impostos. A CSLL, que em 1989, incidia sobre o resultado antes da provisão para o imposto de renda à alíquota de 8%, sofreu um aumento de mais de 12%, e

atualmente incide à alíquota de 9% sobre a base de cálculo, que varia de acordo com a forma de tributação.

Ou seja, houve aumento da carga tributária que já estava acima da capacidade contributiva da sociedade. Sendo que se manteve sempre fortemente incidente sobre a produção, consumo e investimentos, o que impede o desenvolvimento econômico.

Para que essa elevada carga tributária tenha um menor impacto sobre os resultados das empresas, torna-se necessário que estas criem estruturas de gestão fiscal, realizem o planejamento tributário, que através de mecanismos legais visa a redução do desembolso no pagamento de tributos e diminuição do impacto em seus resultados operacionais.

Por ser um tema em constantes modificações a sua atualização torna-se essencial, e para futuro trabalho, um aprofundamento do assunto em empresas exportadoras.

5 REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BERNI, Duilio de Avila, ABEGG, Claides. **Técnicas de pesquisa em economia: transformando curiosidade em conhecimento**. Florianópolis: Ganges, 1998, 258p.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988, 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. *Código Tributário Nacional – CTN*. Organização dos textos, notas remissivas e índices por Juarez de Oliveira, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983**. Altera a Legislação do Imposto sobre a Renda, Dispõe sobre o Reajustamento dos aluguéis Residenciais, sobre as Prestações dos Empréstimos do Sistema Financeiro da Habitação, sobre a Revisão do Valor dos Salários, e dá outras Providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988**. Altera a legislação do programa de Formação do patrimônio do Servidor Público - PASEP e do Programa de Integração Social - PIS e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.449, de 21 de julho de 1988**. Altera disposições do decreto-lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Decreto-lei nº 2.462, de 30 de agosto de 1988**. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Pessoas Jurídicas e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei 7.691, de 15 de dezembro de 1988**. Dispõe sobre o pagamento de tributos e contribuições federais, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outra providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989**. Dispõe sobre alterações na legislação de custeio da Previdência Social e dá outra providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 03 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 7.856, de 24 de outubro de 1989**. Altera a tributação de fundos de aplicação de curto prazo e dispõe sobre contribuições para Finsocial e a destinação da renda de concursos e prognósticos. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 03 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 7.894, de 24 de novembro de 1989**. Dispõe sobre as contribuições para o Finsocial e PIS/Pasep. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 07 de nov. 2003.

BRASIL. **Medida Provisória nº 164, de 15 de março de 1990**. Dispõe sobre o pagamento de tributos de competência da União. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 07 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 8.012, de 4 de abril de 1990**. Dispõe sobre o pagamento de tributos de competência da União. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 03 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 8.019, de 11 de abril de 1990**. Altera a legislação do Fundo da Amparo ao Trabalhador (FAT), e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 03 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990**. Altera a legislação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990**. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 8.147, de 28 de dezembro de 1990**. Dispõe sobre alíquota do Finsocial. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Medida Provisória nº 294, de 31 de janeiro de 1991**. Estabelece regras para a desindexação da economia e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Medida Provisória nº 298, de 29 de julho de 1991**. Dispõe sobre os impostos e Contribuições Federais, disciplina a utilização de cruzados novos e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991**. Dispõe sobre Impostos e Contribuições Federais, Disciplina a Utilização de Cruzados Novos, e dá outras Providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Instituições Financeiras e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994**. Altera a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Medida Provisória nº 596, de 26 de agosto de 1994.** Dispõe sobre o plano Real, o Sistema Tributário Nacional, estabelece regras de emissão do Real e os critérios para conversão das obrigações para o Real, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 03 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.** Dá nova redação à dispositivos da Lei 8.981, de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária federal, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 03 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995.** Dispõe sobre o Plano REAL, o Sistema Monetário Nacional, estabelece as regras e condições da emissão do REAL, e os critérios para conversão do REAL, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 03 de nov. 2003.

BRASIL. **Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995.** Dispõe sobre as Contribuições para Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Setor Público – PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 03 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 9.316, de 22 de nov. de 1996.** Altera a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Disponível na Internet: <http://planalto.gov.br/legislação/leis>. Acesso em: 17 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 9.317, de 05 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, e dá outras providências. Disponível na Internet: <http://planalto.gov.br/legislação/leis>. Acesso em 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível na Internet: <http://planalto.gov.br/legislação/leis>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível na Internet: <http://planalto.gov.br/legislação/leis>. Acesso em: 10 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível na Internet: <http://planalto.gov.br/legislação/leis>. Acesso em: 13 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998**. Dispõe sobre as Contribuições para Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), e dá outras providências. Disponível na Internet: <http://planalto.gov.br/legislação/leis>. Acesso em: 13 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a legislação tributária. Disponível na Internet: <http://planalto.gov.br/legislação/leis>. Acesso em 13 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998**. Altera dispositivos das leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Disponível na Internet: <http://planalto.gov.br/legislação/leis>. Acesso em 13 de nov. 2003.

BRASIL. **Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999** – Regulamento do Imposto de Renda. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza 20/04/2002. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/decretos>>. Acesso em: 03 de nov. 2003.

BRASIL. **Medida Provisória nº 1.991, de 14 de dezembro de 1999**. Altera a legislação das Contribuições para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/decretos>>. Acesso em: 03 de nov. 2003.

BRASIL. **Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Altera a legislação das Contribuições para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda e dá outras providências. Disponível na Internet: <<http://planalto.gov.br/legislação/decretos>>. Acesso em: 03 de nov. 2003.

BRASIL. **Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre os procedimentos para descon sideração de atos ou negócios jurídicos, para fins tributários; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível na Internet: <http://planalto.gov.br/legislação/medidasprovisórias>>. Acesso em: 17 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 31 de dezembro de 2002.** Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de créditos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível na Internet: <http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 17 de nov. 2003.

BRASIL. **Medida Provisória nº 107, de 10 de fevereiro de 2003.** Altera a Legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível na Internet: <http://planalto.gov.br/legislação/leis>>. Acesso em: 17 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível na Internet: <planalto.gov.br/legislação/leis>. Acesso em 20 de nov. 2003.

BRASIL. **Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003.** Altera a legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível na Internet: <planalto.gov.br/legislação/medidasprovisórias>. Acesso em: 20 de nov. de 2003.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária e dá outras providências. Disponível na Internet: <planalto.gov.br/legislação/leis>. Acesso em 22 de nov. 2003.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera legislação tributária e dá outras providências. Disponível na Internet: <planalto.gov.br/legislação/leis>. Acesso em: 3 de jan. de 2004.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Prática tributária da micro e pequena empresa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 3. ed. ver. Atual. São Paulo: Atlas, 1997.

GIL, Carlos Antonio. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hiroshi; HIGUCHI, Celso H. **Imposto de renda das empresas: interpretação e pratica : atualizado ate 15-01-99.** 24. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 14. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MONTEIRO, Samuel. **Tributos e contribuições: tratado teórico e prático.** São Paulo: Hemus, 1992.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 14. ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades: contra impostos na Constituição anterior e a sua disciplina mais completa na constituição de 1988.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva.** São Paulo: Malheiros, 1995.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Manual de apuração do imposto de renda pessoa jurídica – MAJUR**, 1992 a 2002.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Perguntas e respostas do imposto de renda pessoa jurídica**. 2002.